

100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



Qualidade dos Processos de *Assurance* dos Relatórios de Sustentabilidade no Brasil

Manoela Luz Nunes
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: manuluznunes@gmail.com

Gabriela Borges Silveira
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: gabi_confiante@yahoo.com.br

Hans Michael van Bellen
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: hans.michael@ufsc.br

Resumo

A garantia externa dos relatórios de sustentabilidade (RS) ou *sustainability assurance* é compreendida como mecanismo de controle útil para atribuir credibilidade às informações divulgadas e, conseqüentemente, aumentar a confiança das partes interessadas. Dessa forma, o presente estudo buscou identificar a qualidade dos processos de *assurance* dos RS no Brasil. A amostra foi composta por 35 empresas que publicaram e asseguraram os RS no período de 2016-2018. A qualidade dos processos de *assurance* foi caracterizada por dois aspectos: a profundidade, definida como a intensidade e escopo do processo de garantia, e a amplitude, considerada como a extensão da declaração de garantia. Em geral, os resultados documentam garantias superficiais mesmo que relatadas de forma abrangente. A pesquisa constatou que o nível de qualidade das garantias é mais elevado em RS de empresas pertencentes aos setores ambientalmente sensíveis e quando realizadas por provedores de natureza não contábil (certificadoras e especialistas em sustentabilidade). Além disso, os provedores de garantia devem divulgar mais informações sobre os indicadores cobertos pela garantia, suas competências e, ainda, melhorar as informações que indicam suas conclusões, incluindo as recomendações de melhorias futuras. Esses resultados sugerem que os processos de garantia dos RS no Brasil ainda precisam progredir em relação aos requisitos mínimos de qualidade, bem como traz contribuições por aumentar a gama de estudos sobre a qualidade do *assurance*, colaborando para a discussão sobre a credibilidade das informações acerca do desempenho de sustentabilidade organizacional.

Palavras-chave: Relatório de Sustentabilidade. Asseguração Externa. Qualidade da Garantia de Sustentabilidade.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade - Arquivo/ Empirista (banco de dados).



1 Introdução

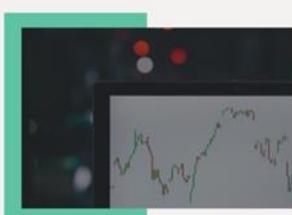
Como as partes interessadas estão cada vez mais exigentes no que diz respeito à transparência da conduta empresarial, as entidades passaram a mensurar e divulgar os impactos socioambientais causados por suas atividades operacionais. Nesse aspecto, os relatórios de sustentabilidade (RS) têm sido a principal forma de comunicação sobre o desempenho socioambiental das organizações e devem relatar os principais desafios e estratégias da sustentabilidade corporativa com o objetivo de demonstrar seus impactos econômico, ambiental e social (Daub, 2007), bem como as suas contribuições - positivas ou negativas - para a meta do desenvolvimento sustentável (GRI, 2016).

As empresas, ao divulgar RS de forma voluntária, buscam reduzir a assimetria da informação entre a empresa e os demais *stakeholders*, além de melhorar a gestão de riscos que contribui para a manutenção da reputação corporativa (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009). Porém, estudos como de Farooq e De Villiers (2019) ressaltam que esses relatórios são vistos, frequentemente, como documentos de *marketing*, por não proporcionarem uma comunicação confiável do desempenho de sustentabilidade das entidades. Segundo esses autores, essa percepção se dá, principalmente, pelo fato de que as informações contidas nos RS não fornecem um reflexo confiável (verificável por evidências) e equilibrado (divulgação de todos os assuntos relevantes, bons e/ou ruins) sobre o desempenho das organizações. Dessa forma, a falta de confiança do público (Dando & Swift, 2003) devido à falta de consistência e integridade dos RS (Adams & Evans, 2004) motivou a crise de credibilidade dos RS.

Nesse contexto, a garantia de sustentabilidade (“*sustainability assurance*”), por vezes referenciado de forma intercambiável com outros termos, como “garantia”, “verificação” ou pelo seu termo em inglês “*assurance*”, é definida como o compromisso no qual um profissional independente da organização relatora é contratado para atribuir credibilidade aos RS (Farooq & De Villiers, 2017). Segundo pesquisas da KPMG (2015, 2017) a divulgação dos RS das 250 maiores empresas do mundo cresceu de 35% em 1999 para 93% em 2017. Essas pesquisas também apontaram que a proporção de empresas das 250 maiores do mundo que buscam a *assurance* desses relatórios cresceu de 29% em 2002 para 63% em 2015 e 67% em 2017. De acordo com “*Focal Point Brazil*” (GRI, 2017), o Brasil ocupa o terceiro lugar no mundo em número de empresas que divulgam os RS; em 2010, mais 160 relatórios brasileiros nos moldes da GRI foram registrados na lista de relatórios da organização. Entretanto, Silveira e Alberton (2018) afirmam que os estudos sobre a garantia externa dos RS nos mercados de capitais emergentes são recentes e destacam a incipiência das pesquisas que investiguem a essa prática no Brasil.

Devido ao aumento da adoção dessa prática, várias iniciativas foram criadas no sentido de orientar esse processo. As duas normas mais conhecidas são a *International Standard on Assurance Engagements 3000* (ISAE 3000), mais adotada pelas empresas de auditoria contábil, e a *AccountAbility (AA) 1000 Assurance Standard (AS)*, mais difundida entre os consultores e especialistas em sustentabilidade. Porém, várias pesquisas apontam diversas críticas aos processos de asseguaração dos RS, pois seu caráter voluntário levanta questões sobre a independência do provedor da garantia e a forte influência da empresa relatora sobre esse processo (O’dwyer & Owen, 2005); a ausência de indicadores de sustentabilidade que sejam aceitos e confiáveis para que se faça a verificação externa (Fonseca, 2010); o comprometimento dos trabalhos de asseguaração causado pela projeção de uma imagem simbólica e dissociada da prestação de contas aos *stakeholders* (Perego & Kolk, 2012); e os esforços das empresas em manter os custos com a garantia pela asseguaração baixos e ainda serem capazes de sinalizar que esta tenha ocorrido de forma satisfatória (Hummel, Schlick & Fifka, 2017).

No entanto, a falta de um entendimento comum na literatura sobre o conceito de



qualidade para garantia dos RS motivaram Hummel, Schlick e Fifka (2017) a defini-la como a probabilidade de o provedor descobrir e relatar questões problemáticas em sustentabilidade e notificar o problema. Esta definição compreende dois aspectos fundamentais: profundidade do processo de garantia e a amplitude da declaração de garantia. Os autores argumentam que, a profundidade do processo de garantia é influenciada, principalmente, pela empresa relatora com base em suas motivações para a adoção de garantia e considerações de custo-benefício desses serviços. Já a amplitude da declaração de garantia está relacionada com o provedor da garantia, observando seus conhecimentos e competências, relação de independência com a empresa cliente e a forma de comunicar o processo de garantia realizado.

Assim, a presente pesquisa busca identificar a qualidade dos processos de *assurance* dos RS no Brasil, usando como base a medida de qualidade proposta por Hummel, Schlick e Fifka (2017), descrevendo o nível dessa qualidade de acordo com as características de profundidade e amplitude desses processos. A prática de asseguração externa dos RS surge como um mecanismo de controle útil para aumentar a credibilidade das informações divulgadas e a confiança dos usuários (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009). Dentro deste contexto, a pesquisa compreende o questionamento que surge em relação ao nível de qualidade com que essas informações são asseguradas, uma vez que, semelhante à auditoria das informações financeiras, a garantia do RS é percebida como elemento chave do controle externo das informações sociais e ambientais, pois é resultado da pressão das partes interessadas para o aumento da credibilidade, transparência e da confiabilidade das informações emitidas voluntariamente pelas empresas (Martínez-Ferrero & García-Sánchez, 2016).

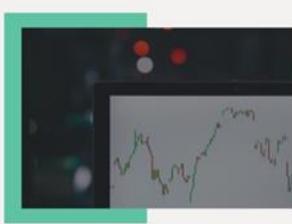
Este estudo justifica-se pela necessidade aumentar a gama de estudos sobre a garantia dos RS, principalmente no Brasil, contribuindo desta forma para o desenvolvimento dessa literatura. Pesquisas sobre *assurance* em sustentabilidade ainda estão em seu início (Hummel, Schlick & Fifka, 2017) sendo uma área de pesquisa que permanece pouco explorada (Farooq & De Villiers, 2019), uma vez que, muito pouco se sabe sobre a qualidade da garantia de RS (Cohen & Simnett, 2015). A falta de investigação sobre essa temática pode ser atribuível a subjetividade que dificulta a medição da qualidade da garantia do RS, porém ela se faz importante como forma de avaliar e julgar como as informações são asseguradas e disseminadas (Hummel, Schlick & Fifka, 2017). Ressalta-se que a natureza voluntária da divulgação e garantia dos RS oportuniza o controle gerencial sobre esses processos (Hickman & Cote, 2019), permitindo às empresas buscar seus próprios interesses por meio do gerenciamento de imagem (Jones & Solomon, 2010).

Ainda, julga-se a finalidade desta pesquisa importante, pois entende-se que o relatório de informações puramente financeiras não satisfaz completamente as necessidades informacionais dos acionistas, da comunidade e de outros *stakeholders* sobre o desempenho global das organizações (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009). Dessa maneira, variáveis relativas ao impacto socioambiental e o consumo de recursos advindos das atividades econômicas das empresas tornam-se relevantes nos processos decisórios de diversos usuários da informação contábil (Castro, Siqueira & Macedo, 2009).

2 Referencial Teórico

2.1 Qualidade do *Assurance* dos Relatórios de Sustentabilidade

A garantia do RS tem por objetivo examinar, avaliar e relatar a confiabilidade e a integridade das informações acerca do desempenho ambiental, social e econômico de uma organização (O'dwyer, 2011) e surge da necessidade de aumentar a confiança dos usuários externos sobre as informações divulgadas. Neste sentido, Simnett, Vanstraelen e Chua (2009), investigaram os fatores que influenciam empresas de diferentes setores a assegurar



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



voluntariamente os seus RS. Os resultados demonstraram que organizações que enfrentam maior risco social e ambiental são mais propensas a adotar a garantia externa, principalmente as pertencentes aos setores ambientalmente sensíveis (SAS), pois usam sua declaração de garantia como uma forma de aumentar a credibilidade de seus RS e, assim, melhorar sua reputação.

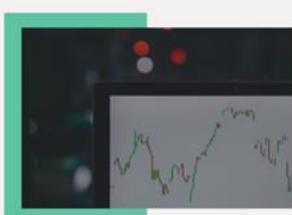
Os processos de garantia externa das informações contidas nos RS devem ser produzidos por entidades independentes e externas a organização para que não ocorra conflito de interesse entre as partes (AA1000AS, 2008). As prestadoras de garantia mais atuantes nesse mercado podem ser divididas em três grupos distintos: empresas de contabilidade (procedimentos de auditoria), empresas de engenharia (certificações técnicas) e empresas de serviços em sustentabilidade (especialistas) (GRI, 2013). Em geral, a competição no mercado de garantia externa pode ser dividida em empresas de natureza contábil versus não contábil, considerando a tradicional atuação de empresas de contabilidade no mercado de auditoria das demonstrações contábeis (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009; Martínez-Ferrero; García-Sánchez, 2017).

Em seu estudo, Silveira e Alberton (2018), verificaram que 77,89% dos trabalhos de asseguarção dos RS são produzidos por empresas de auditoria contábil. Nesse sentido, Martínez-Ferrero e García-Sánchez (2016) constataram que a reputação das marcas exerce um impacto significativo no nível de garantia, principalmente quando a opinião é emitida por uma das Big Four (Deloitte; Ernst & Young; KPMG; e PWC). Os autores também concluíram que tais empresas têm maior propensão a detectar erros materiais e distorções nas declarações de garantia de sustentabilidade, sugerindo, então, que os profissionais de contabilidade podem ser considerados provedores de garantia de maior qualidade.

Por outro lado, estudos afirmam que especialistas e consultores em sustentabilidade possuem um nível mais alto de conhecimento no assunto e, por isso, têm maior probabilidade de divulgar detalhes do trabalho e qualificações relevantes para a realização da garantia. Segundo O'Dwyer e Owen (2005), as opiniões dos especialistas e consultores garante uma imagem mais segura para o leitor, com declarações afirmando a precisão, confiabilidade e integridade dos relatórios das empresas. Hummel, Schlick e Fifka (2017), consideram que os provedores que não pertencem a profissão contábil estão associados a declarações de garantia mais amplas, pois tem uma experiência maior quando o assunto é sustentabilidade e, portanto, podem fornecer declarações de garantia mais abrangentes incluindo itens importante da declaração de sustentabilidade específicos, tais como a materialidade do relatório.

O processo da garantia das informações de sustentabilidade pode variar conforme as características e preferências do provedor, além dos objetivos desejados da empresa relatora para a adoção da garantia. Provedores de garantia podem relatar de diversas formas a extensão de seus trabalhos a depender de padrões e procedimentos adotados durante a realização da garantia, bem como do conteúdo a ser verificado e do nível de garantia contratado pela empresa relatora (Hummel, Schlick & Fifka, 2017).

Embora não exista um padrão legal para o trabalho de asseguarção, a *AccountAbility* (AA) 1000 *Assurance Standard* (AS) e a *International Standard on Assurance Engagements* (ISAE) 3000 e estão entre as normas mais conhecidas e adotadas pelos provedores (Martínez-Ferrero; García-Sánchez, 2016). A AA1000AS (2008), fornecida pela organização sem fins lucrativos *AccountAbility*, foi desenvolvida no sentido de assegurar a credibilidade e a qualidade do desempenho sustentável, bem como o processo do RS. A referida norma determina que uma declaração de *assurance* deve incluir, no mínimo, as seguintes informações: os possíveis usuários da declaração; a responsabilidade da organização que publica o relatório e da entidade responsável pela garantia; os padrões utilizados, incluindo a referência à AA1000AS (2008); a descrição do escopo; a descrição das informações que foram asseguradas;



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



a descrição da metodologia; todas e quaisquer limitações; a referência aos critérios utilizados; a declaração do nível de *assurance*; as constatações e conclusões relativas à adesão aos Princípios AA1000, da Inclusão, Relevância e *Accountability*; as observações e/ou recomendações; notas relativamente às competências e independência da entidade responsável pelo *assurance*; o nome da entidade responsável pelo *assurance*; e, por fim, a data e o local.

Já A ISAE 3000, emitida pela Federação Internacional de Contadores, tem como versão brasileira a NBC TO 3000 (Trabalhos de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão), aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução CFC nº 1.160/2009. Essas normas de origem contábeis não exigem um formato único ou padrão para apresentação dos relatórios de asseguração, porém estabelecem os elementos básicos que devem constar nesses relatórios como título; destinatário; descrição do nível de segurança obtida sobre o objeto; identificação dos critérios aplicáveis; limitação inerente; declaração que identifique as partes responsáveis e o mensurador ou avaliador; declaração de que o trabalho foi executado de acordo com a NBC TO 3000; declaração de que o auditor cumpre os requisitos de independência; resumo do trabalho realizado; conclusão, identificação e assinatura do auditor independente; data e local da emissão do relatório.

Ambos padrões, descritos anteriormente apresentam algumas diferenças em suas aplicações, principalmente pelo fato de a ISAE 3000 ser uma norma contábil e, portanto, concentrar-se na auditoria, alcançando de forma mais abrangente todas as informações financeiras e não financeiras. Enquanto que a AA1000AS (2008) é mais restrita a assuntos relacionados a sustentabilidade. Outra diferença refere-se ao objetivo do provedor. A ISAE 3000, prioriza a verificação de que as informações estejam livres de distorções relevantes, já o padrão AA1000AS destaca que o objetivo do avaliador é assegurar que a informação esteja em conformidade com a materialidade, a abrangência e os princípios de *accountability*, com base nos interesses dos *stakeholders*. Além disso, enquanto a ISAE 3000 estabelece requisitos éticos e sistemas de controle baseados na regulamentação da profissão contábil; a AA1000AS enfatiza o compromisso com os *stakeholders* e o cumprimento dos princípios fundamentais da informação fornecida nos RS (Rodrigues, 2019).

Em geral, as empresas relatoras podem contratar dois níveis distintos de garantia, o qual indica a profundidade do trabalho realizado e, portanto, o grau de confiança sinalizado às partes interessadas (Martínez-Ferrero & García-Sanchez, 2018). Os provedores de garantia que utilizam a NBC TO 300/ISAE 3000 expressam um nível de garantia “razoável” ou “limitado”, já aqueles que usam AA1000 AS expressam um nível “alto” ou “moderado”. O nível de segurança obtido em trabalho de asseguração limitada é menor do que em um trabalho de asseguração razoável, uma vez que, a natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados em trabalho de asseguração limitada são restritos (menos extensos) quando comparados com os que são necessários em trabalhos de asseguração razoável. Os trabalhos de garantia “razoável/alto” indicam um nível alto, mas não absoluto, devido a limitações do controle interno, enquanto que o nível “limitado/moderado” faz referência ao um baixo nível de verificação (CFC, 2009).

Hummel, Schlick e Fifka (2017), com base no argumento de que as empresas relatoras e os provedores de garantia determinam em conjunto os termos do contrato de garantia, apresentaram uma definição de qualidade agregada que compreende dois aspectos fundamentais: profundidade do processo de garantia e amplitude da declaração de garantia. Assim, fundamentados na literatura que trata da auditoria financeira (DeAngelo, 1981), os autores definiram a qualidade da garantia como a probabilidade conjunta de o provedor descobrir (profundidade) e relatar (amplitude) problemas no sistema de relatórios de sustentabilidade do cliente.


7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO



APOIO





A profundidade do processo de garantia é definida como a intensidade do processo de garantia, pois um processo de garantia mais intensivo tem mais chances de revelar problemas. Na Tabela 1 apresenta a definição dos elementos que descrevem a intensidade do processo de garantia.

Tabela 1. Definição dos elementos para medição da profundidade do processo de garantia

Elementos	Definições
Escopo	Universo das divulgações de sustentabilidade cobertas pelo trabalho de garantia.
Cobertura	Quantidade de indicadores de desempenho de sustentabilidade abrangidos pela garantia.
Métodos ou procedimentos	Procedimentos ou métodos aplicados nos processos de garantia. Consistem na presença/ausência de cinco técnicas de garantia: a documentação, entrevistas, análises de dados, visitas <i>in loco</i> e pesquisa de mídia pública.
Nível	Risco de o processo de garantia não detectar distorções potencialmente relevantes que possam afetar a opinião do provedor sobre os objetos examinados. Níveis mais alto de garantia requerem maior intensidade procedimentos para reduzir suficientemente o risco de contratação de garantia.
Materialidade	Compromisso de garantia no qual o provedor é solicitado a avaliar se o RS reflete os significativos impactos econômico, ambiental e social da organização relatora.
Recomendações	Sugestões de melhorias para os RS, sistemas e processos relacionados ao desempenho de sustentabilidade das organizações.

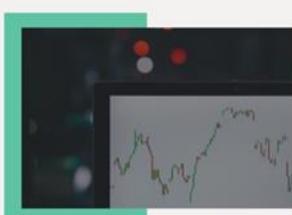
Fonte: Elaborado pela autora com base em Hummel, Schlick e Fifka (2017).

Hummel, Schlick e Fifka (2017) analisaram o processo de garantia externa dos RS de 122 empresas europeias e observaram que as informações sobre o escopo revelaram que apenas 7% das empresas da amostra procuram garantia do relatório completo, e a maioria das entidades solicita asseguração somente para informações quantitativas e/ou declarações qualitativas. Da mesma forma, a maioria das empresas (69%) solicitaram um nível moderado de garantia, 17% níveis mistos e apenas 3% contrataram um nível alto de garantia, os 11% restante não forneceram nenhum nível de garantia, indicando um compromisso superficial e de baixa profundidade. Além disso, apenas 37% das empresas solicitaram a avaliação da materialidade dos seus RS. Uma imagem mais positiva é revelada quando se analisa a cobertura, métodos e recomendações, visto que em média 80% dos indicadores foram verificados indicando uma alta cobertura da asseguração externa. Em relação aos métodos, mais de três classes diferentes de recolhimento de provas foram aplicadas no processo de garantia, e, por fim, 55% das empresas receberam recomendações sobre melhorias futuras.

Já a amplitude de declaração de garantia é definida por Hummel, Schlick e Fifka (2017) como a extensão da declaração de garantia com base em uma lista mínima de elementos da declaração de garantia. Segundo os autores, uma declaração de garantia mais abrangente - refletida na amplitude da declaração de garantia - permite ao leitor avaliar melhor o processo de garantia e os resultados da garantia. Assim, treze elementos devem estar presentes nos relatórios de asseguração estão descritos na Tabela 2:

Tabela 2. Mensuração dos elementos que identificam a amplitude da declaração de garantia.

Elementos	Definições
Destinatários	Destinação do relatório de garantia a todas as partes interessadas. Abordar os usuários pretendidos é obrigatória de acordo com os dois padrões ISAE 3000 e AA1000AS e, ainda, recomendado pela GRI.
Padrão de garantia	Informações sobre o padrão utilizado como estrutura para a garantia, por exemplo ISAE 3000 e AA1000AS.

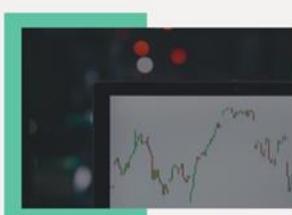


Informações diversas	Divulgação completa das informações diversas (nome da empresa do fornecedor, representante do fornecedor, data e local) no relatório de garantia.
Competência do provedor	Informações sobre a competência do provedor para realizar o processo de garantia dos RS, tais como aptidão, conhecimento ou capacidade específicos em sustentabilidade.
Independência do provedor	Informações sobre a independência do provedor. A independência é o principal indício de objetividade do trabalho de garantia e a forma de garantir que a opinião do provedor não seja influenciada pela relação com a empresa relatora.
Área de responsabilidade	Informações sobre a área de responsabilidade da empresa e do provedor. A responsabilidade da empresa consiste na elaboração e apresentação de forma adequada das informações de sustentabilidade divulgadas no RS de acordo com a diretrizes de divulgação e controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração dessas informações livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. Já a responsabilidade do provedor é expressar conclusão sobre as informações divulgadas no RS, com base no nível de trabalho de garantia contratado, o qual é conduzido pelo padrão adotado pelo provedor.
Escopo	Informações sobre as divulgações de sustentabilidade cobertas pelo trabalho de garantia.
Métodos	Informações sobre os métodos e procedimentos empregados no processo de garantia dos RS.
Nível	Informações sobre a especificação do nível da garantia contratado.
Veracidade	Conclusão/opinião do provedor sobre a veracidade das informações contida nos RS.
Materialidade	Informações sobre o exame da materialidade, aspectos relevantes do desempenho de sustentabilidade da organização, do RS.
Limitações	Informações sobre as principais limitações em relação às informações divulgadas no RS. A divulgação de recomendações e limitações permite que os leitores possam avaliar, de forma abrangente, o estado atual da divulgação de sustentabilidade.
Recomendações	Fornecimento de recomendações para melhorias nos RS, sistemas e processos relacionados ao desempenho de sustentabilidade das organizações.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Hummel, Schlick e Fifka (2017)

Com relação a amplitude da declaração de garantia, Hummel, Schlick e Fifka (2017) observaram em seu estudo que em oito dos treze elementos analisados apresentaram uma média de 75% de divulgação, sendo esses elementos os seguintes: padrão utilizado, informações diversas, independência, área de responsabilidade, escopo, métodos, nível e veracidade. Por outro lado, verificaram que apenas 13% das declarações se destinam a todas as partes interessadas e que a descrição da competência do provedor foi encontrada em 57% dos relatórios. No que diz respeito a materialidade, 37% dos relatórios de garantia fizeram menção. Enquanto que as limitações foram identificadas em apenas 17% das declarações e 44% delas trouxeram recomendações para as entidades reladoras. Dessa forma, quando tomados em conjunto os treze elementos analisados, conclui-se que as declarações de garantia forneceram informações suficientes sobre questões gerais, o prestador da garantia e o processo de garantia, entretanto as informações sobre a opinião do provedor foram insatisfatórias.

Estudos anteriores ao de Hummel, Schlick e Fifka (2017) também investigaram os elementos de qualidade da garantia de sustentabilidade. O'Dwyer e Owen (2005) apresentam uma análise crítica das declarações de garantias dos RS de empresas europeias por meio de uma estrutura avaliativa formada pelas diretrizes da *AccountAbility*, *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) e do GRI, examinando desta forma, até que ponto o conteúdo das declarações de garantia aborda satisfatoriamente os principais elementos dessas diretrizes



100% ON-LINE

A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



e padrões. Os autores concluíram que um maior nível de garantia pode ser obtido das opiniões das empresas de consultoria ou especialistas, pois estes oferecem maior quantidade de comentários e sugestões, porém identificaram que seu foco em auxiliar a direção estratégica corporativa desfoca potencialmente sua independência. Sendo assim, a amplitude da declaração de garantia está relacionada com o provedor da asseguarção, observando seus conhecimentos e competências, relação de independência com a empresa cliente e a forma de comunicar o processo de garantia realizado.

Seguí-Mas, Bollas-Araya e Polo-Garrido (2015) objetivaram determinar a qualidade das declarações de garantias dos RS das principais cooperativas do mundo entre anos de 2001 e 2013. Os autores constataram a necessidade da divulgação de informações sobre a independência, imparcialidade e competências dos provedores, além de incluir mais observações e recomendações para as organizações relatoras. Além disso, há falta de informações sobre a materialidade, inclusão das partes interessadas, capacidade de resposta e integridade dos RS. Na investigação por setor, os que apresentaram maior qualidade foram os setores ambientalmente sensíveis, especificamente, empresas dos setores de agricultura e silvicultura, bancos e cooperativas de crédito e consumo e varejo. Já no que se refere aos provedores de garantia, apesar de sua experiência consolidada em assegurar demonstrações financeiras e sua maior penetração no mercado de garantia de sustentabilidade, as declarações de garantia emitidas por contadores obtiveram uma qualidade inferior do que as fornecidas por não contadores.

3 Procedimentos Metodológicos

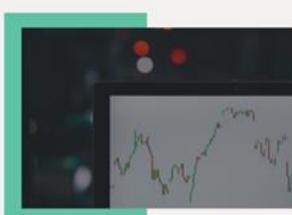
Para identificar a qualidade dos processos de *assurance* dos RS no Brasil, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem predominantemente quantitativa por meio de pesquisa documental com dados secundários (Gil, 2008).

Na presente pesquisa, a população é constituída por companhias de capital aberto listada na B3 (Bolsa, Brasil e Balcão) no ano de 2020, no total de 421 empresas. A amostra, por sua vez, é composta por empresas que publicaram e asseguraram os RS no período de 2016-2018 e disponibilizaram esses relatórios em seus sítios eletrônicos. Para este recorte, o estudo teve como referência o Comunicado Externo 017/2011-DP da B3, o qual orienta que as empresas listadas relatem, em seu Formulário de Referência (item 7.8 – Políticas socioambientais), se realizam a asseguarção de seus RS, e em caso negativo, sua justificativa.

Ressalta-se que por serem divulgados e assegurados de forma voluntária, os RS não seguem um padrão regular de divulgação. Por esse motivo a presente pesquisa considerou os relatórios divulgados até o ano de 2018, visto que até a data da coleta dos dados, abril e maio de 2020, apenas quatro empresas (AES Tiete, CRC AS, Lojas RENNEN e Vale) haviam publicado os RS de 2019. Ainda, os anos de 2016 e 2017 foram incluídos na análise com intuito de verificar a evolução da qualidade dos processos de garantia dos RS. Por esse motivo, 5 empresas (B2W, Santos, Sul América, Suzano e Via Varejo) da amostra da pesquisa foram excluídas da amostra, visto que não publicaram ou não asseguraram em algum dos anos incluídos na análise, formando assim uma amostra com 35 empresas.

Para elaborar o nível de qualidade dos processos de *assurance* dos RS utiliza-se uma análise de conteúdo baseada na estrutura de avaliação fornecida por Hummel, Schlick e Fifka (2017) que inclui elementos de profundidade do processo de garantia e amplitude obtidos a partir de dados coletados na declaração de garantia anexada nos RS.

A profundidade é definida como a intensidade (critérios e procedimentos) e escopo do processo de garantia mensurada pela soma de seis itens, ao longo de duas categorias, podendo variar entre zero (profundidade mais baixa) e seis (maior profundidade). Quando necessário, os



elementos são proporcionalmente redimensionados em escala [0, 1]. A Tabela 3 apresenta a mensuração da profundidade do processo de *assurance*.

Tabela 3. Mensuração da profundidade do processo de *assurance*

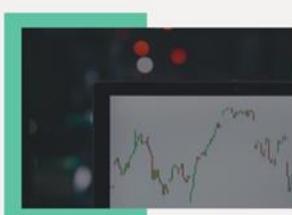
Item	Mensuração
Processo de <i>assurance</i>	
1 Escopo	A <i>assurance</i> cobre (3) O relatório completo (2) Valores numéricos e declarações qualitativas (1) Valores numéricos ou declarações qualitativas
2 Cobertura	Proporção do número de indicadores de desempenho de sustentabilidade garantida em relação ao número de indicadores de desempenho de sustentabilidade relatados
3 Método	A soma das seguintes metodologias aplicadas no processo de <i>assurance</i> : verificações de documentação, entrevistas, análises de dados, visitas no local e pesquisa de mídia pública
4 Nível	O nível de <i>assurance</i> indicado (3) Alto / razoável (2) Misto (1) Moderado / limitado (0) Nenhuma
Conclusões	
5 Materialidade	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações sobre a materialidade do relatório (1) ou não (0)
6 Recomendações	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações indicando que as recomendações são fornecidas ao cliente (1) ou não (0)
Total	0-6

Fonte: Adaptado de Hummel, Schlick e Fifka (2017).

Enquanto a amplitude é definida como a extensão da declaração de garantia (clareza e transparência) composta por treze elementos informacionais, divididos em quatro categorias, codificados de forma binária (0 e 1) a partir dos padrões internacionais para revisão de informações socioambientais: a ISAE 3000, AA1000AS, recomendações da GRI e da pesquisa prévia sobre a declarações de garantia de sustentabilidade. A Tabela 4 fornece uma visão geral dos elementos da amplitude do processo de *assurance*.

Tabela 4. Mensuração da amplitude do processo de *assurance*

Item	Mensuração
Informação geral	
1 Destinatários	Se a declaração de <i>assurance</i> é dirigida a todas as partes interessadas (1) ou não (0)
2 Padrão de <i>assurance</i>	Se pelo menos um padrão de <i>assurance</i> é mencionado como estrutura para o <i>assurance</i> (1) ou não (0)
3 Informações diversas	Se as informações diversas (nome da empresa do provedor, representante do provedor, data e local) são completamente mencionadas na declaração de <i>assurance</i> (1) ou não (0)
Informações do provedor	
4 Competência do provedor	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações sobre a competência do provedor (1) ou não (0)
5 Independência do provedor	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações sobre a independência do provedor (1) ou não (0)
6 Área de responsabilidade	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações sobre a área de responsabilidade da empresa e do provedor (1) ou não (0)

Processo de *assurance*

7	Escopo	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações sobre o escopo do processo de <i>assurance</i> (1) ou não (0)
8	Método	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações sobre os métodos e procedimentos da <i>assurance</i> (1) ou não (0)
9	Nível	Se a declaração de <i>assurance</i> especifica o nível da <i>assurance</i> (1) ou não (0)
Conclusões		
10	Veracidade	Se a declaração de <i>assurance</i> indica a conclusão/opinião do provedor de <i>assurance</i> (1) ou não (0)
11	Materialidade	Se a declaração de <i>assurance</i> contém informações sobre a materialidade do relatório (1) ou não (0)
12	Limitações	Se a declaração de <i>assurance</i> contém limitações em relação ao relatório de sustentabilidade (1) ou não (0)
13	Recomendações	Se a declaração de <i>assurance</i> contém recomendações (1) ou não (0)
Total		0-13

Fonte: Adaptado de Hummel, Schlick e Fifka (2017).

Para garantir a confiabilidade da análise de conteúdo, semelhante a Seguí-Mas, Bolla-Araya e Polo-Garrido (2015), foram adotadas as diretrizes de Neuendorf (2002). Desse modo, o procedimento de codificação envolveu uma equipe de dois codificadores formada pelos autores do artigo. Para tanto, uma sub amostra aleatória de 6 declarações de garantia, uma para cada ano analisado 2016-2018, foi desenhada para a análise de seu conteúdo separadamente. O nível de concordância entre os codificadores foi de 100% para 18 itens e acima de 70% para o item 8, relativo à amplitude da declaração de garantia (métodos). As declarações de garantia foram reexaminadas para conciliar as poucas demandas de códigos conflitantes e as informações coletadas foram analisadas com auxílio de planilhas eletrônicas.

4 Análise e Discussão dos Resultados

4.1 Estatísticas Descritivas dos Elementos de Profundidade e Amplitude

A Tabela 5 demonstra os elementos de profundidade do processo de garantia e suas respectivas frequências relativas:

Tabela 5. Frequência relativa dos elementos de profundidade do processo de garantia

Elementos		0	1	2	3	4	5	Média	D.P
2016									
P1	Escopo			1				2	0
P2	Cobertura	0,60	0,40					0,61	0,34
P3	Método			0,06	0,51	0,46		3,43	0,56
P4	Nível		0,97		0,03			1,06	0,34
P5	Materialidade	0,43	0,57					0,57	0,50
P6	Recomendações	0,83	0,17					0,17	0,38
2017									
P1	Escopo			1				2	0
P2	Cobertura	0,71	0,29					0,70	0,35
P3	Método				0,46	0,54		3,54	0,51
P4	Nível		0,97		0,03			1,06	0,34
P5	Materialidade	0,31	0,69					0,69	0,47
P6	Recomendações	0,86	0,17					0,17	0,36
2018									
P1	Escopo			0,97	0,03			2,03	0,17
P2	Cobertura	0,74	0,26					0,56	0,28
P3	Método				0,57	0,43		3,43	0,50
P4	Nível		0,97		0,03			1,06	0,34



P5	Materialidade	0,40	0,60	0,60	0,50
P6	Recomendações	0,83	0,17	0,17	0,38

Nota: D.P refere-se a Desvio Padrão.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

O escopo da garantia, quando analisado pela ótica da profundidade, refere-se à abrangência das informações asseguradas, podendo ser o relatório de sustentabilidade completo (3); apenas informações qualitativas e quantitativas (2) ou ainda informações qualitativas ou quantitativas (1). De acordo com a Tabela 5, a grande maioria das empresas optou pela verificação externa das suas informações qualitativas e quantitativas, tendo apenas a empresa Celul. Irani contratado um processo de asseguaração sobre seu relatório completo no ano de 2018. Semelhante a Hummel, Schlick e Fifka (2017), a maioria das entidades solicita asseguaração de forma parcial, seja para valores numéricos e/ou declarações qualitativas.

Com relação a cobertura dos indicadores do GRI, no ano de 2016, 40% das declarações de garantia divulgaram quais foram os indicadores verificados externamente, já em 2017 esse número caiu para 29% e em 2018 essa porcentagem foi de 26%. Essa evidência é alarmante, visto que a cada ano o processo de garantia tem sido menos consistente. A média do elemento de cobertura dos indicadores GRI correspondeu a 61% em 2016, 70% em 2017 e 56% em 2018. Tal resultado quando comparado ao estudo de Hummel, Schlick e Fifka (2017), o qual observou que em média de 80% dos indicadores GRI são cobertos pelo processo de garantia, mostram que a cobertura de garantia de sustentabilidade realizados no Brasil é menor em relação a Europa.

A análise dos métodos empregados durante o processo de garantia observou se os provedores utilizavam os seguintes procedimentos: verificações de documentação, entrevistas, análises de dados, visitas no local e pesquisa de mídia pública. A Figura 1 demonstra a quantidade de métodos ou procedimentos aplicados nos processos de garantia dos RS.

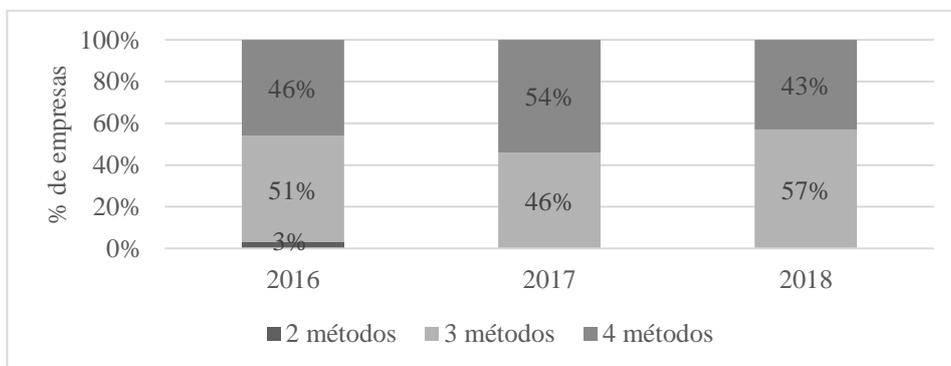
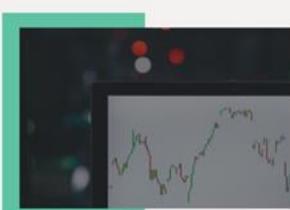


Figura 1. Métodos aplicados no processo de garantia

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme a Figura 1, a maioria das garantias realizadas empregaram 3 ou 4 procedimentos. Assim, como no estudo de Hummel, Schlick e Fifka (2017), mais de três classes diferentes de recolhimento de provas foram aplicadas no processo de garantia. Destaca-se que entrevistas e análise de dados foram os procedimentos adotados por todos os provedores de garantia nos três anos de análise. Por outro lado, nenhum provedor fez uso de pesquisa de mídia pública durante o processo de garantia dos RS.

Referente ao o nível de garantia acordado entre a empresa relatora e provedores de garantia, a grande maioria das organizações (97%) solicitou nível moderado/limitado, tendo apenas as empresas Cemig, em 2016, e a Vale, em 2017 e 2018, adotado o nível alto/razoável.



Isso mostra que as empresas optaram por um nível mais baixo de asseguração, resultando em um compromisso de garantia de baixa profundidade. Esses achados assemelham-se aos encontrados por Hummel, Schlick e Fifka (2017), em que a maioria das empresas (69%) solicitaram um nível moderado de garantia e apenas 3% procuraram um nível alto. E, ainda, com a pesquisa realizada por Seguí-Mas, Bollas-Araya e Polo-Garrido (2015), em que 59% das empresas analisadas aplicaram o nível limitado ou moderado, enquanto 23,1% aplicaram um nível razoável ou alto.

O elemento de materialidade, que configura o exame por parte do provedor dos aspectos relevantes do desempenho de sustentabilidade da organização, esteve presente em 57% das garantias realizadas em 2016. Já em 2017, esse número subiu para 69% e em 2018 caiu para 60%, mostrando que mais da metade das entidades solicitam que seus prestadores garantia avaliem com frequência a relevância das informações que são divulgadas em seus RS. No estudo realizado pelos pesquisadores Hummel, Schlick e Fifka (2017), apenas 37% das empresas solicitam a avaliação da materialidade dos seus RS.

No que se refere as recomendações, a Tabela 5 mostra que somente 17% dos provedores de garantia forneceram sugestões de melhorias para os RS, sistemas e processos relacionados ao desempenho de sustentabilidade das organizações nos três anos analisados. Destaca-se que tal prática foi realizada somente pelas prestadoras de garantia que não são da área contábil. A preparação de recomendações exige trabalho adicional do provedor e indica, portanto, um compromisso de garantia mais intensivo. Nesse aspecto, tem-se uma discordância em relação a investigação realizada por Hummel, Schlick e Fifka (2017), já que 55% das garantias de sustentabilidade realizadas na Europa receberam recomendações para melhorias futuras.

A Tabela 6 apresenta as estatísticas descritivas dos elementos de amplitude da declaração de garantia.

Tabela 6. Estatísticas descritivas dos elementos de amplitude

Elementos	N	Média	D.P	Mínimo	Máximo	
2016						
A1	Destinatários	17	0,49	0,51	0	1
A2	Padrão de <i>assurance</i>	35	1	0	1	1
A3	Informações diversas	30	0,86	0,36	0	1
A4	Competência do Provedor	6	0,17	0,38	0	1
A5	Independência do Provedor	34	0,97	0,17	0	1
A6	Área de responsabilidade	35	1	0	1	1
A7	Escopo	35	1	0	1	1
A8	Método	35	1	0	1	1
A9	Nível	35	1	0	1	1
A10	Veracidade	35	1	0	1	1
A11	Materialidade	22	0,63	0,49	0	1
A12	Limitações	29	0,83	0,38	0	1
A13	Recomendações	6	0,17	0,38	0	1
2017						
A1	Destinatários	24	0,69	0,47	0	1
A2	Padrão de <i>assurance</i>	35	1	0	1	1
A3	Informações diversas	31	0,89	0,32	0	1
A4	Competência do Provedor	7	0,20	0,41	0	1
A5	Independência do Provedor	35	1	0	1	1
A6	Área de responsabilidade	35	1	0	1	1
A7	Escopo	35	1	0	1	1
A8	Método	35	1	0	1	1
A9	Nível	35	1	0	1	1
A10	Veracidade	35	1	0	1	1
A11	Materialidade	24	0,69	0,47	0	1



A12	Limitações	29	0,83	0,38	0	1
A13	Recomendações	6	0,17	0,38	0	1
2018						
A1	Destinatários	21	0,60	0,50	0	1
A2	Padrão de <i>assurance</i>	35	1	0	1	1
A3	Informações diversas	30	0,86	0,36	0	1
A4	Competência do Provedor	7	0,20	0,41	0	1
A5	Independência do Provedor	35	1	0	1	1
A6	Área de responsabilidade	35	1	0	1	1
A7	Escopo	35	1	0	1	1
A8	Método	35	1	0	1	1
A9	Nível	35	1	0	1	1
A10	Veracidade	35	1	0	1	1
A11	Materialidade	22	0,63	0,49	0	1
A12	Limitações	32	0,91	0,28	0	1
A13	Recomendações	6	0,17	0,38	0	1

Nota: N se refere a quantidade de empresas e D.P refere-se a Desvio Padrão.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com relação a amplitude da declaração de garantia, observa-se que em seis dos treze elementos investigados houve uma média de 100% de divulgação nos três anos, sendo esses elementos os seguintes: padrão utilizado, área de responsabilidade, escopo, métodos, nível e veracidade. Na pesquisa realizada por Hummel, Schlick e Fifka (2017), 75% das empresas analisadas apresentavam esses dados, mostrando que no Brasil existe uma preocupação maior em divulgar esses elementos. Destaca-se que esses elementos são considerados básicos pela NBC TO 3000 ou pela AA1000AS, devendo estar presentes em todas as declarações de garantia que seguirem algum desses padrões. Ainda, entre os elementos de maior divulgação, a independência do provedor também apresentou 100% de divulgação em 2017 e 2018, e 97% em 2016. A independência é o principal indício de objetividade do trabalho de garantia e a forma de garantir que a opinião do provedor não seja influenciada pela relação com a empresa relatora (Farooq & De Villiers, 2018).

No que se refere a identificação dos provedores (A3), mais de 80% das declarações de garantia continham esses elementos. O dado menos identificado nas declarações é referente ao local, que é a única dessas informações que não é exigida pela NBC TO 3000 ou pela AA1000AS, tendo a maioria das entidades divulgado as demais informações. Tal achado é semelhante aos que foram encontrados na pesquisa de Hummel, Schlick e Fifka (2017), onde 75% das entidades apresentaram essas informações. Ainda, no estudo de Seguí-Mas, Bolla-Araya e Polo-Garrido (2015) apenas 21,8% divulgaram a localidade do assegurado, 96,4% a data e 83,6% o nome do segurador.

Como mostra a Tabela 6, o percentual de declarações que se destinam a todas as partes interessadas variou de 49% a 69% durante o período analisado. Essas porcentagens são relativamente maiores do que a encontrada por Hummel, Schlick e Fifka (2017) de 13%, e muito próxima da que Seguí-Mas, Bolla-Araya e Polo-Garrido (2015) de 69,1%. Esse achado caracteriza a crescente preocupação das empresas em demonstrar que suas práticas estão alinhadas aos interesses de seus *stakeholders*, utilizando a garantia externa dos RS como mecanismo útil de prestação de contas.

A descrição da competência do provedor foi identificada em 17% dos relatórios em 2016 e 20% em 2017 e 2018. Destaca-se que somente prestadoras de garantia não contábeis descreveram quais são suas competências. Os provedores da área contábil acreditam que o nome da empresa é suficiente para indicar a competência e por esse motivo podem não as divulgar nas declarações que produzem (O'Dwyer & Owen, 2005). No que se refere as



pesquisas realizadas por Hummel, Schlick e Fifka (2017) e Seguí-Mas, Bolas-Araya e Polo-Garrido (2015) essa informação é fornecida em 57% e 50,6% das declarações de garantia, respectivamente. Assim, informações como aptidão, conhecimento ou capacidade específicos em sustentabilidade, não se mostraram tão presentes nas declarações das empresas brasileiras quanto nas de empresas europeias, uma vez que, a maioria das garantias são realizadas por empresas de auditoria Big Four.

No que diz respeito a materialidade, 63% a mencionam em 2016 e 2018 e 69% em 2017. Assim como verificado na análise da profundidade, mais da metade das entidades solicitam que seus prestadores de garantia avaliem aspectos relevantes do desempenho de sustentabilidade da organização. Enquanto que na investigação de Hummel, Schlick e Fifka (2017), 37% dos trabalhos de garantia a citam e no estudo de Seguí-Mas, Bolas-Araya e Polo-Garrido (2015) essa porcentagem é de 34,5%. Assim, nota-se que as entidades brasileiras têm um interesse maior em demonstrar que a informações relatadas em seus RS buscam atender a demanda informacional de seus *stakeholders*.

Diferentemente dos estudos de Hummel, Schlick e Fifka (2017) e Seguí-Mas, Bolas-Araya e Polo-Garrido (2015) as limitações foram relatadas com maior frequência e estiveram presente em 83% das declarações de garantia em 2016 e 2017 e 89% em 2018. Desta forma, as empresas brasileiras se destacam em relação as demais no que se refere a publicação das limitações. E, ainda, com relação as recomendações nota-se que, nos três anos, como 17% das garantias realizadas forneceram recomendações para as entidades relatoras, somente os provedores responsáveis por estas mencionaram sobre quais melhorias a organização deveria promover para os relatos futuros sobre seu desempenho de sustentabilidade. Ressalta-se que a divulgação de limitações referente ao processo de garantia, assim como das recomendações, na declaração de garantia permite que os leitores avaliem a condição atual da divulgação da sustentabilidade.

Por fim, a partir da pontuação dos elementos de profundidade e amplitude elaborou-se o *ranking* das empresas da amostra de acordo com o nível de qualidade, de forma agregada (amplitude e profundidade), o qual pode variar de 0 a 19. A Tabela 7 demonstra o *ranking* calculado a partir da média dos três anos (2016-2018) do nível de qualidade dos processos de garantia dos RS.

Tabela 7. Ranking de acordo com o nível de qualidade dos processos de garantia dos RS

P.	Empresa	Média	P.	Empresa	Média	P.	Empresa	Média
1°	KLABIN S/A	15,80	13°	LOJAS RENNER	13,80	25°	CELESC	11,71
2°	CPFL ENERGIA	15,33	14°	ELETOBRAS	13,73	26°	OUROFINO S/A	11,67
3°	CELUL IRANI	15,11	15°	TRIUNFO PART	13,73	27°	TIM PART S/A	11,67
4°	CEMIG	15,11	16°	BRASKEM	13,47	28°	MINERVA	11,48
5°	VALE	14,85	17°	COPEL	13,11	29°	BRASIL	11,35
6°	FLEURY	14,47	18°	ITAUNIBANCO	12,80	30°	NORD BRASIL	11,27
7°	DURATEX	13,88	19°	CCR SA	12,73	31°	ITAUSA	11,16
8°	AES TIETE	13,80	20°	ELETROPAULO	12,73	32°	CEG	10,85
9°	AMBEV	13,80	21°	ENGIE BRASIL	12,73	33°	BRADESCO	10,60
10°	CIELO	13,80	22°	NATURA	12,73	34°	SANTANDER BR	10,60
11°	ECORODOVIAS	13,80	23°	PETROBRAS	12,60	35°	TELEF BRASIL	10,60
12°	ENERGIAS BR	13,80	24°	P.ACUCAR-CBD	11,76			

Nota: P. se refere a posição no *ranking*.

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Destaca-se que das 10 primeiras colocada no *ranking*, 80% é pertencente a setores de maior risco ambiental e social (SAS). Das 7 empresas da amostra que foram asseguradas por certificadoras/especialistas, 6 encontram-se entre os primeiros lugares. Enquanto que as últimas



colocadas no *ranking*, apenas 30% são pertencentes ao SAS e todas foram asseguradas por provedores da área contábil.

4.2 Qualidade da garantia por setor e natureza do provedor

Para identificar o nível de qualidade de garantia por setor e natureza do provedor as empresas da amostra foram agrupadas em pertencentes ou não aos setores ambientalmente sensíveis (SAS) e distribuídas de acordo com a natureza dos provedores contratados para garantir os RS, divididos em dois grupos: provedores contábeis e não contábeis (certificadoras e especialistas em sustentabilidade). Primeiramente, a Tabela 8 apresenta as estatísticas descritivas dos elementos de qualidade de garantia dos RS por setor.

Tabela 8. Estatística descritiva dos elementos de qualidade da garantia dos RS por SAS

Setor	N	2016				2017				2018			
		Média	DP	Min.	Máx.	Média	DP	Min.	Máx.	Média	DP	Min.	Máx.
Amplitude													
SAS	20	10,25	1,07	8	12	10,65	0,93	8	12	10,75	1,02	9	13
Não SAS	15	9,93	0,96	9	11	10,20	1,08	9	12	9,87	1,06	9	12
Profundidade													
SAS	20	2,67	0,86	1,6	4,47	3,03	0,65	2	4,47	2,88	0,62	1,6	4,13
Não SAS	15	2,15	0,73	1,6	3,8	2,39	0,56	1,6	3,2	2,29	0,51	1,6	2,8
Geral													
SAS	20	12,92	1,87	15,8	9,6	13,68	1,41	11	15,8	13,63	1,55	10,6	16,8
Não SAS	15	12,08	1,65	10,6	10,6	12,58	1,58	10,60	14,80	12,16	1,46	10,6	14,8

Nota: N se refere a quantidade de empresas. DP corresponde a Desvio Padrão. Min. e Máx. correspondem a Mínimo e Máximo, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Destaca-se que foram classificadas como SAS as empresas dos seguintes setores: mineração e extração; papel; produtos químicos; petróleo; metais; utilidade pública; e de produção (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009). Observa-se que nos três anos estudados, as médias de amplitude, profundidade e geral (medida agregada de qualidade), mostraram-se superiores quando se trata das empresas pertencentes ao SAS. Estas evidências corroboram os resultados encontrados por Seguí-Mas, Bolas-Araya e Polo-Garrido (2015), pois demonstram que empresas de SAS tendem a contratar trabalhos de garantia de maior qualidade. Essas empresas, devido à pressão por parte da sociedade decorrentes de seu maior risco social e ambiental, usam sua declaração de garantia como uma forma de aumentar sua credibilidade e melhorar sua reputação (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009; Silveira & Alberton, 2018).

No que se refere aos provedores de garantia, a porcentagem de empresas que contrataram profissionais contábeis como provedores de garantia dos RS é de 80% (28/35), sendo a maioria empresas de auditoria Big Four (Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PWC). A respeito disso, argumenta-se que a reputação das marcas das Big Four exerce um impacto significativo no processo de garantia (Martínez-Ferrero e García-Sánchez, 2016). Desta forma, entende-se que as empresas escolhem em sua maioria os provedores de auditoria contábil por acreditarem que eles podem atribuir maior qualidade para o processo de garantia. A Tabela 9 apresenta as estatísticas descritivas dos elementos de qualidade de garantia dos RS por natureza do provedor.

Tabela 9. Estatística descritiva dos elementos de qualidade da garantia dos RS por provedor

Setor	N	2016				2017				2018			
		Média	DP	Min.	Máx.	Média	DP	Min.	Máx.	Média	DP	Min.	Máx.



		Amplitude											
Contábil	28	9,96	0,97	8	11	10,21	0,96	9	11	10,11	0,96	9	11
Não contábil	7	11,14	0,38	11	12	11,43	0,53	11	12	11,43	1,13	10	13
		Profundidade											
Contábil	28	2,14	0,60	1,6	2,8	2,53	0,48	1,6	3,34	2,44	0,51	1,60	3,39
Não contábil	7	3,67	0,50	2,8	4,47	3,67	0,65	2,8	4,47	3,40	0,55	2,60	4,13
		Geral											
Contábil	28	12	1,53	9,6	13,8	12,74	1,35	10,6	14,21	12,55	1,41	10,6	14,05
Não contábil	7	14,81	0,66	13,8	15,8	15,10	0,71	13,8	15,8	14,83	1,51	12,6	16,8

Nota: N se refere a quantidade de empresas. DP corresponde a Desvio Padrão. Min. e Máx. correspondem a Mínimo e Máximo, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

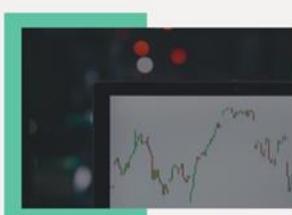
Verifica-se que a média dos provedores de natureza não contábil são superiores à dos provedores contábeis, devido, principalmente, a presença de recomendações para melhorias nos RS. Esses resultados são semelhantes aos de O'Dwyer e Owen (2005), Seguí-Mas, Bollas-Araya e Polo-Garrido (2015) e Hummel, Schlick e Fifka (2017) de que, apesar da experiência consolidada dos provedores contábeis em auditar demonstrações financeiras e da sua maior penetração no mercado de garantia de sustentabilidade, especialistas e consultores em sustentabilidade possuem um nível mais alto de conhecimento no assunto e, por isso, têm maior probabilidade de divulgar detalhes do trabalho e qualificações relevantes para a realização da garantia dos RS.

5 CONCLUSÃO

Ao considerar a garantia externa um mecanismo de controle para aumentar a confiança dos usuários e a credibilidade das informações divulgadas nos RS, a presente pesquisa buscou identificar a qualidade dos processos de *assurance* dos relatórios de sustentabilidade no Brasil. Para tanto, utilizou-se uma análise de conteúdo baseada na estrutura de avaliação fornecida por Hummel, Schlick e Fifka (2017) que abrange os elementos de profundidade do processo e amplitude da declaração de garantia. Incluíram-se no estudo 35 empresas que asseguraram os RS no período de 2016-2018.

Quanto ao desempenho da profundidade do processo de garantia dos RS, a maioria das declarações de garantia se mostraram superficiais, visto que, na escala que variava de 0-6 pontos, a média da pontuação alcançada nos três anos analisados foi 2,61. Desse modo, os processos de garantia se revelaram pouco intensivos, sendo menos capazes de revelar possíveis problemas nos controles e processos relacionados ao desempenho de sustentabilidade. Por outro lado, análise da amplitude da declaração de garantia mostrou que as garantias foram reportadas de forma abrangente, dado que a pontuação nessa categoria variava de 0-13 e a média no período foi de 10,31, permitindo assim que o leitor avalie melhor o processo de garantia e os seus resultados. No entanto, ressalta-se a falta de consistência das garantias realizadas devido à ausência de informações sobre a quantidade de indicadores de desempenho de sustentabilidade cobertos pela garantia. Por fim, quando se analisa a medida de qualidade de forma agregada, em uma escala de 0-19 pontos, a média referente aos três anos da análise corresponde a 12,93 (68%), demonstrando que os processos de garantia no Brasil ainda precisam progredir em relação aos requisitos mínimos de qualidade.

Quanto a análise da qualidade da garantia por setor, observou-se que as empresas pertencentes aos setores de maiores riscos ambientais e sociais (SAS) contratam garantias de maior qualidade como uma forma de aumentar a credibilidade dos seus RS e, assim, melhorar sua reputação. Em relação a qualidade da garantia por natureza do provedor, constatou-se que as garantias de maior qualidade foram prestadas por provedores de natureza não contábil,



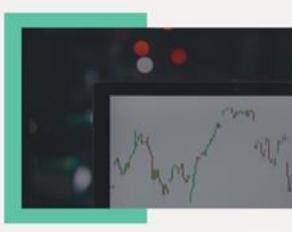
indicando que o conhecimento especializado em sustentabilidade pode ser um fator relevante para determinar a qualidade da garantia dos RS. Em suma, os resultados dessa pesquisa corroboram com as pesquisas de Seguí-Mas, Bollas-Araya e Polo-Garrido (2015) e Hummel, Schlick e Fifka (2017), pois o nível de qualidade das garantias de empresas pertencentes aos setores ambientalmente sensíveis são mais elevados, assim como a qualidade das asseguarações realizadas por certificadoras e especialistas. Além disso, os provedores devem divulgar mais informações sobre os indicadores cobertos pela garantia, suas competências e, ainda, melhorar as informações que indicam suas conclusões, incluindo as recomendações de melhorias futuras.

Em relação as limitações encontradas durante a pesquisa, destaca-se o caráter voluntário da divulgação e asseguaração dos RS, sendo assim cada empresa possui a liberdade de divulgar no formato e com a frequência que desejar. Além disso tem-se dificuldade de se encontrar estudos que busquem se aprofundar nesse assunto, devido ao caráter subjetivo da definição de qualidade da garantia das informações de sustentabilidade.

Para pesquisas futuras, sugere-se aumentar o período de análise, o que proporcionaria um aumento nas observações, e assim uma melhor análise na evolução das empresas, bem como ampliar a amostra para um painel internacional para que se faça uma comparação do nível de qualidade dos processos de *assurance* em países diferentes. Além disso, recomenda-se também investigar fatores baseados em características das empresas e provedores que possam influenciar o nível de qualidade da garantia dos RS.

Referências

- AccountAbility. (2008). *AA1000 Assurance Standard 2008*. London: AccountAbility.
- Adams, C. A., & Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of Corporate Citizenship*, 14, 97-115.
- Castro, F. A. R.; Siqueira, J. R. M.; Macedo, M. A. S. (2009). Indicadores ambientais essenciais: Uma análise da sua utilização nos relatórios de sustentabilidade das empresas do setor de energia elétrica sul americano, elaborados pela versão “G3” da Global Reporting Initiative. In: South American Congress on Social and Environmental Accounting Research—CSEAR. Rio de Janeiro.
- Cohen, J. R., & Simnett, R. (2015). CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59–74.
- Conselho Federal de Contabilidade, CFC. (2009). NBC TO 3000 – Trabalho de asseguaração diferente de auditoria e revisão. Brasil.
- Dando, N., & Swift, T. (2003). Transparency and assurance: Minding the credibility gap. *Journal of Business Ethics*, 44, 195–200.
- Daub, C. H. (2007). Assessing the quality of sustainability reporting: an alternative methodological approach. *Journal of Cleaner Production*, 15(1), 75-85.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, ‘low balling’, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113–127.
- Farooq, M. B., & De Villiers, C. (2017). The market for sustainability assurance services. *Pacific Accounting Review*, 29(1), 79-106.
- Farooq, M. B., & De Villiers, C. (2018). Sustainability assurance: Who are the assurance providers and what do they do?. *Challenges In Managing Sustainable Business*, 1, 137-154.
- Farooq, M. and de Villiers, C. (2019). How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 33, n. 2, pp. 417-445.
- Fonseca, A. (2010). How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining



100% ON-LINE

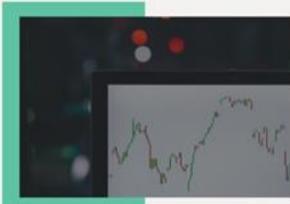
A Contabilidade e as
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3º UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



- and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(6), 355-370.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de pesquisa Social* (6a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2013). *Manual de implementação*. Retrieved from <http://www.b3.com.br/data/files/F7/07/8C/C9/5B243510DF0CA135790D8AA8/GRI-G4-Manual-de-Implementacao.pdf>.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2016). *GRI 101. FOUNDATION*. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/standards/media/1036/gri-101-foundation-2016.pdf>.
- Hickman, L.E., & Cote, J. (2019). CSR reporting and assurance legitimacy: a client Assuror Dyad investigation. *Journal of Applied Accounting Research*, 20 (4), 372-393.
- Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2017). The role of sustainability performance and accounting assurors in sustainability assurance engagements. *Journal of Business Ethics*, 154(3), 733-757.
- Initiative Global Reporting (GRI). (2017). *Focal Point Brazil*. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/regional-hubs/focal-point-brazil/Pages/default.aspx>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2011). International standard on assurance engagement 3000 (ISAE 3000) (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information, USA.
- Jones, M.J. & Solomon, J.F. (2010). Social and environmental report assurance: some interview evidence. *Accounting Forum*, 34 (1), 20-31.
- KPMG. (2015). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015*. KPMG International Cooperative 2015. Retrieved form <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>
- KPMG. (2017). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017*. KPMG International Cooperative 2017. Retrieved form <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2017/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>.
- Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2018). The level of sustainability assurance: The effects of brand reputation and industry specialisation of assurance providers. *Journal of Business Ethics*, 150(4), 971-990. Retrieved form <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3159-x>.
- NEUENDORF K. A. (2002), *The Content Analysis Guidebook*, Thousand Oaks, CA
- O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance. Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.
- O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: A critical evaluation. *British Accounting Review*, 37, 205-229.
- Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability. The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173-190.
- Rodrigues, S. (2019). *Relatórios de Sustentabilidade em Portugal e Espanha: sua publicação e auditoria*. Dissertação (Mestrado) - Curso Controle de Gestão, Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Leiria, 2019. Retrieved form https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/4052/1/25_03_2019_Disserta%C3%A7%C3%A3o_Final.pdf.
- Silveira, G. B.; Alberton, L. (2018). *Asseguração dos relatórios de sustentabilidade no Brasil: fatores que podem influenciar a sua ocorrência*. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Retrieved form <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/193841>.
- Seguí-Mas, E., Bolas-Araya, H. M., & Polo-Garrido, F. (2015). Sustainability assurance on



100% ON-LINE

A Contabilidade e as Novas Tecnologias

10° Congresso UFSC de Controladoria e Finanças
10° Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade
3° UFSC International Accounting Congress


7 a 9 de setembro



the biggest cooperatives of the world: an analysis of their adoption and quality. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 86(2), 363-383.

Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *Accounting Review*, 84, 937–967.


7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO



APOIO

